

## University of Groningen

### De controller in beweging

Getkate, Dinand; de Vries, Jan

*Published in:*  
Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie

**IMPORTANT NOTE: You are advised to consult the publisher's version (publisher's PDF) if you wish to cite from it. Please check the document version below.**

*Document Version*  
Publisher's PDF, also known as Version of record

*Publication date:*  
2012

[Link to publication in University of Groningen/UMCG research database](#)

*Citation for published version (APA):*

Getkate, D., & de Vries, J. (2012). De controller in beweging: De invloed van stakeholders op de ontwikkeling van rol en taak van de controller. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 86(11), 425-432.

#### Copyright

Other than for strictly personal use, it is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

The publication may also be distributed here under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license. More information can be found on the University of Groningen website: <https://www.rug.nl/library/open-access/self-archiving-pure/taverne-amendment>.

#### Take-down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

*Downloaded from the University of Groningen/UMCG research database (Pure): <http://www.rug.nl/research/portal>. For technical reasons the number of authors shown on this cover page is limited to 10 maximum.*

# De controller in beweging

## De invloed van stakeholders op de ontwikkeling van rol en taak van de controller

Dinand Getkate en Jan de Vries

**SAMENVATTING** Een controller functioneert in een organisatie, waarin verschillende stakeholders actief zijn die zich onderscheiden door verschillende machtsposities en belangen. Het doel van deze bijdrage is om meer inzicht te geven in de invloed van stakeholders binnen een organisatie op de ontwikkeling van de rol van business controller. Hierbij staat met name de vraag centraal welke factoren de ontwikkeling van de controllersfunctie bevorderen dan wel belemmeren. Naast een literatuurstudie is hiertoe een exploratieve casestudie uitgevoerd, waarbij gebruik is gemaakt van de stakeholder salience-theorie.

**RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK** De rol en functie van business controller is niet uitsluitend een inhoudelijk, eenmalig organisatieontwerpvragestuk, maar vooral een sociaal geconstrueerd ontwikkelproces waarbij elementen als macht, urgentie en legitimiteit bewust dan wel onbewust een belangrijke rol spelen.

### 1 Inleiding

Het leidt geen enkele twijfel dat de financiële sector momenteel gekenmerkt wordt door een grote mate van dynamiek en onzekerheid. De kredietcrisis, een toenemende mondiale concurrentie en de sterke maatschappelijke druk vanuit overheden en klanten om te komen tot een meer transparante bedrijfsvoering heeft er toe geleid dat veel financiële instellingen zich momenteel aan het herberaden zijn op de vormgeving en inrichting van de interne organisatie. Het meer centraal stellen van de klant, het maken van zorgvuldige risicoanalyses en het vinden van een juiste balans tussen winstgevendheid en risicobeheersing worden hierbij als uitgangspunt gehanteerd (Adviescommissie Toekomst Banken, 2009).

Gegeven bovenstaande ontwikkelingen is vooral de plaats en rol van de controller in de financiële sector interessant. Hield de controller zich in het verleden vooral bezig met management accounting, de financiële verslaglegging en auditing, inmiddels wordt van de controller ook een beslissingsondersteunende en stimulerende rol voor alle gedeeltes van het management verwacht. De taak en rol van de controller lijkt dan ook te verschuiven van een onafhankelijke, bewakende rol naar een meer betrokken en adviserende rol. Zo is recentelijk door Strikwerda (2009) de aandacht gevestigd op het toenemende aantal ondernemingen dat functionarissen kent met de titel en rol van

business controller waarbij de taak en rol van controller nog verder verbreed wordt.

In deze bijdrage staat de plaats en rol van de business controller binnen financiële instellingen centraal. Vanuit de waarneming dat deze rol de laatste jaren sterk aan veranderingen onderhevig is, wordt met name ingegaan op de vraag op welke wijze binnen financiële instellingen invulling wordt gegeven aan het ontwikkel- en veranderingsproces in relatie tot de controllersfunctie. Zo lijkt de veronderstelling gerechtvaardigd dat verschuivingen in de aard en het karakter van de controllersfunctie niet uitsluitend en alleen het resultaat zijn van een weloverwogen besluitvormingsproces binnen de betrokken organisatie. De verschuiving van de controllersfunctie richting een meer brede rol van business controller is niet los te zien van opvattingen over hoe het primaire proces bestuurd en georganiseerd dient te worden. De taakinvulling van controllers en de rol die binnen organisaties aan controllers wordt toebedeeld is vermoedelijk dan ook slechts ten dele het resultaat van een rationeel, objectief besluitvormingsproces maar zal in voorkomende gevallen tevens een ontwikkelproces zijn dat gekenmerkt wordt door minder vastomlijnde en impliciete uitgangspunten. Controllers opereren verder in een complexe interne omgeving die gekenmerkt wordt door een veelheid aan stakeholders met uiteenlopende belangen. Ook vanuit dit perspectief bezien is het interessant om het proces van vormgeven en invullen van de traditionele controllersfunctie richting business controller nader te bestuderen. Het is deze thematiek die in dit artikel centraal staat.

Deze bijdrage is als volgt opgebouwd. In paragraaf 2 wordt allereerst de rol en functie van controller en de ontwikkeling naar business controller toegelicht. Vanuit de gedachte dat binnen organisaties diverse stakeholders betrokken zijn bij en invloed uitoefenen op deze ontwikkeling wordt vervolgens nader ingegaan op een stakeholdersbenadering in relatie tot de controllersfunctie. In het verlengde hiervan wordt een raamwerk gepresenteerd van waaruit ontwikkelingen in de praktijk met betrekking tot de taak en rol van controller beschreven en geanalyseerd kunnen worden. In paragraaf 4 en 5 worden vervolgens de resultaten van een casestudie beschreven. De casestudie is uitgevoerd bij een financiële dienstverlener die vijf jaar geleden ontstaan is uit een fusie waarbij heel expliciet gekozen is voor het benoemen van business controllers. Het

proces van totstandkoming van deze functie en de factoren die hierbij een dominante rol hebben gespeeld worden vanuit het eerder gepresenteerde raamwerk verder beschreven en verklaard. We besluiten deze bijdrage tenslotte met een aantal conclusies over de invloed van stakeholders en de onderliggende mechanismen die een rol hebben gespeeld binnen de onderzochte organisatie bij de totstandkoming en invulling van de controllersfunctie. Naast een aantal meer theoretische conclusies wordt in paragraaf 6 tevens stilgestaan bij enkele praktische lessen die uit de studie kunnen worden afgeleid.

## 2 Ontwikkelingen in de controllersfunctie

### 2.1 Functie en rol van de (business) controller

In de literatuur is de verbreding in de functie van control en de controller uitgebreid beschreven (Bragg, 2009; Albu et al., 2008; Colton, 2001). Van Loon (1994, 1995) beschrijft het verloop van de financieel-economische functie binnen organisaties in de loop der tijd. In deze ontwikkeling onderscheidt hij een aantal stadia. In het stadium van non-planning is de aanwezige financieel-economische deskundigheid beperkt. Er kan hier dan ook niet met recht worden gesproken van de aanwezigheid van een controller. In de volgende stadia ontwikkelt zich de financiële functie via budgettering en jaarplanning naar meerjarenplanning. Het laatste stadium kenmerkt zich door een sterke nadruk op strategische planning waarbij geanticipeerd wordt op de toekomstige, vaak onzekere marktsituatie van de onderneming. De uitkomsten van dit proces vormen een kader voor de plannen en budgetten. De controller is in dit stadium zowel organisator als begeleider van het proces dat leidt tot de totstandkoming van de strategische kaders en heeft geen specifiek financieel economisch profiel meer (Van Loon, 1994, 1995; Riedijk et al., 2002).

Met de introductie en opkomst van de business controller wordt een nieuwe dimensie aan de fase van strategische planning toegevoegd. Centraal hierbij staat de eis van de kapitaalmarkt aan het bestuur van de onderneming dat deze 'in control' dient te zijn. Deze eis impliceert dat de onderneming in staat moet zijn, hetzij vanuit eigen middelen, hetzij vanuit de kapitaalmarkt, de ontwikkeling en verwerving van nieuwe productiemiddelen te financieren. Deze economisch-bedrijfskundige definitie van 'in control zijn' impliceert dat elementen als strategisch management, organisatieontwerp en -verandering, maar waar nodig ook het volledig herontwerpen van het systeem van management accounting en management control van de onderneming tot het taakdomein van de controller behoren. De business controller is daarbij vooral gericht op 'controllability' in de dynamische betekenis van het woord. Een onderneming die een goed rendement op geïnvesteerd vermogen weet te combineren en zichzelf tijdig aan kan passen aan veranderende omstandigheden, be-

schermt zichzelf tegen de disciplinerende werking ('eisen') van de kapitaalmarkt (Strikwerda, 2009).

In de literatuur worden verschillende indelingen gehanteerd met betrekking tot de rol van de controller (zie ook Riedijk et al., 2002). Eén van de eerste publicaties over controller involvement is afkomstig van Sathe (1982). In een latere publicatie onderscheidt Sathe (1983) vier verschillende typen van controllers (Ten Rouwelaar, 2007). De involved controller benadrukt zijn ondersteunende rol en staat de manager met raad en daad bij. Sommige van deze controllers zijn lid van het managementteam en deels verantwoordelijk voor de managementbeslissingen die voor het bedrijfsonderdeel worden genomen. Bij de independent controller daarentegen ligt de nadruk meer op de boekkeeping en scorekeeping rol. Bovenstaande typen zijn twee uitersten op een continuüm. Beide hebben voor- en nadelen. Zo is er bij de independent controller het voordeel dat geen vermenging van beide rollen in één persoon optreedt. Een nadeel echter is dat beide rollen uiteindelijk wel vervuld moeten worden. Als oplossing hiervoor heeft Sathe een derde en vierde type toegevoegd: de split controller, waarbij de twee verschillende rollen worden verdeeld over twee functionarissen en de strong controller, die al naar gelang de situatie kiest tussen een betrokken en onafhankelijke opstelling.

In de verschillende stadia van ontwikkeling zoals geschetst door Van Loon (1994, 1995), verandert niet alleen de inhoud van de functie maar ook de positie van controller. In eerste instantie is de controller vooral de bewaker van budgetten. In de stadia van jaarplanning en meerjarenplanning treedt de controller vooral op als financieel adviseur. In de laatste fase van strategische planning is de controller meer organisatieadviseur. De functieopvatting wordt dus breder in de opeenvolgende stadia van ontwikkeling: van financieel-economisch naar organisatieadvies. Daarbij verandert de rol van bewaker naar adviseur of zelfs organisator van het planningsproces en is de controller steeds meer betrokken bij de besluitvorming door managers.

### 2.2 Invloed van stakeholders op de taak en rol van business controller

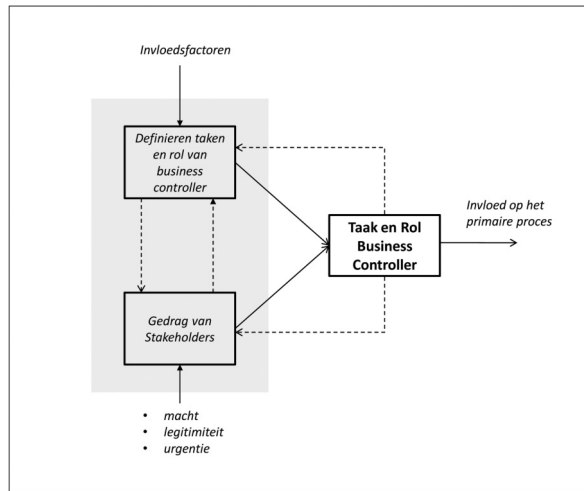
In de afgelopen jaren is veel onderzoek gedaan naar de rol van de controller en de factoren die hierop van invloed zijn (Ten Rouwelaar, 2007; Zoni en Merchant, 2007; De Bont, 2009; Graham et al., 2008). In dit verband is het interessant om te constateren dat weinig tot geen onderzoek is gedaan naar de rol en invloed van de verschillende stakeholders binnen de onderneming op het vormgeven van de controllerfunctie (Byrne en Pierce, 2007). De stakeholder salience-theorie (Mitchell en Agle, 1997; Boonstra, 2006) lijkt een nuttig kader te bieden van waaruit deze vormgeving verder begrepen kan worden. De stakeholder salience-theorie stelt dat stakeholders in meer of mindere mate de beschikking hebben over macht, legitimiteit en urgentie. Een stakeholder heeft macht in de mate dat deze

kan beschikken over middelen om zijn wil op te leggen aan andere stakeholders. Legitimiteit heeft betrekking op de perceptie die andere stakeholders hebben voor wat betreft de rechtvaardiging van de claim van een stakeholder. Urgentie tenslotte is gerelateerd aan de timing en het kritieke karakter van een claim. Door deze kenmerken te combineren kunnen acht verschillende soorten stakeholders gedefinieerd worden te weten:

1. *Dormant stakeholders* beschikken over de macht om hun wil op te leggen aan andere stakeholders in een organisatie. Deze macht blijft echter ongebruikt omdat de claim niet als legitiem wordt beschouwd door andere stakeholders. Verder kenmerkt de claim van dormant stakeholders zich door een niet-urgent karakter.
2. *Discretionary stakeholders* beschikken over de legitimiteit maar niet over de macht om andere stakeholders te beïnvloeden. Ook de claim van deze stakeholders wordt als niet urgent beschouwd door andere stakeholders.
3. *Demanding stakeholders* zijn stakeholders die alleen een urgente claim hebben. Zij beschikken niet over macht of legitimiteit.
4. *Dominante stakeholders* beschikken over zowel macht als legitimiteit. Hun invloed is verzekerd omdat zij door de macht en legitimiteit een dominante coalitie vormen.
5. *Dependent stakeholders* worden gekarakteriseerd door een gebrek aan macht. Zij beschikken wel over legitimiteit en urgentie. Deze stakeholders zijn afhankelijk van anderen om de organisatie te kunnen beïnvloeden.
6. *Dangerous stakeholders* bezitten urgentie en macht, maar niet de legitimiteit voor wat betreft hun claim. Deze stakeholders kunnen daarmee dwingend en gevaarlijk zijn.
7. *Definitive stakeholders* bezitten legitimiteit, macht en urgentie. Elke stakeholder kan een 'definitieve' stakeholder worden door zich de missende attributen te verschaffen.
8. *Non stakeholders* bezitten geen van de attributen en hebben, vanuit het perspectief van de drie attributen geen enkele relatie met andere stakeholders.

Bovenstaande indeling kan behulpzaam zijn bij het beter begrijpen van de mechanismen die een rol spelen bij het definiëren en invullen van de controllerrol binnen financiële instellingen. De taak en rol van controller, zeker daar waar het een verbredende en een meer omvattende rol betreft (vgl. business controller) zal binnen organisaties vermoedelijk niet een proces zijn dat uitsluitend en alleen bepaald wordt door objectieve criteria. Uiteenlopende stakeholders zullen vanuit de attributen macht, urgentie en legitimiteit wellicht verschillende opvattingen hebben over de definiëring van de taken en rol van business controller. De invloed van de verschillende stakeholders op het totstandkomingsproces van de taken en rol van business controller is daarmee vermoedelijk ook minder eenduidig en strak vormgegeven dan de literatuur suggereert. In de volgende paragrafen zal ingegaan worden op de re-

**Figuur 1** Onderzoeksraamwerk



sultaten van een diepgaande casestudie waarbij dit totstandkomingsproces vanuit een stakeholdersbenadering verder wordt beschreven en geanalyseerd.

Bij deze analyse wordt het raamwerk zoals weergegeven in figuur 1 als uitgangspunt genomen. Centrale gedachte achter dit raamwerk is dat de taak en rol van business controller mede tot stand komt onder invloed van de verschillende stakeholders. Deze invloed is gebaseerd op attributen als macht, urgentie en legitimiteit in relatie tot de opvatting van de stakeholder over de taken en rol van de business controller. De gedachte achter het raamwerk is verder dat het ook deze attributen zijn die het gedrag van de stakeholders gedurende het totstandkomingsproces mede bepalen.

### 3 Opzet en beschrijving casestudie

#### 3.1 Opzet casestudie

De onderzoeksresultaten van deze studie zijn naast een literatuurstudie naar de veranderende rol van business controller mede gebaseerd op een exploratieve casestudie. Belangrijkste argument om een casestudie uit te voeren is gelegen in het feit dat er vooralsnog onvoldoende inzicht lijkt te bestaan in de complexe mechanismen en interactieprocessen tussen uiteenlopende stakeholders die dit veranderingsproces beïnvloeden. Ondanks het exploratieve karakter is bij de uitvoering van de casestudie en het verwerken van het empirische datamateriaal een strak onderzoeksprotocol gehanteerd. Op basis van een literatuurstudie is eerst een onderzoeksraamwerk opgesteld dat als basis heeft gediend voor de uitvoering van het (empirische) onderzoek. De kern van het onderzoeksmodel (vgl. figuur 1) wordt gevormd door de gedachte dat zowel het ontwikkelproces als de uiteindelijke rol van business controller tot stand komt door de machts- en belangenposities van individuele stakeholders. Hoewel het onderzoeks-

raamwerk zoals geschetst in figuur 1 als leidraad is genomen bij het onderzoek, is bij de start van het onderzoek tevens de veronderstelling geuit dat de wisselwerking tussen individuele stakeholders en het ontwikkelproces van business controller vele malen ingewikkelder en complexer is dan in figuur 1 wordt gesuggereerd. Eén van de achterliggende doelstellingen van de uitgevoerde casestudie was dan ook heel uitdrukkelijk om een bijdrage te leveren aan het uiteenrafelen van de onderliggende mechanismen om daarmee de rol en positie van business controller beter te leren begrijpen. Weliswaar zijn de resultaten van deze casestudie gebaseerd op één exploratieve casestudie; uiteindelijke doel van deze studie is om te komen tot een analytische generalisatie van de verbanden (Yin, 2008).

### 3.2 Organisatie, control en governance

De organisatie waar de rol van de business controller is onderzocht maakt onderdeel uit van een landelijk opererende financiële dienstverlener, maar is een zelfstandige en op het gebied van besturing autonoom opererende organisatie. De landelijke organisatie heeft wel een ondersteunende en richtinggevende rol op het gebied van business control. De organisatie is na een fusie ontstaan in januari 2007. Vóór de fusie kenden de afzonderlijke organisaties specialistische controlfuncties. Tijdens de fusie werd het concept van business control en de functie van business controller in de lokale organisatie geïntroduceerd. Tot het takenpakket van de business controller behoorden zowel financieel-, risico- als procescontrol. De business controller werd bij de start ondersteund door een assistent controller. De organisatie was verder verdeeld in drie directoraten: twee commerciële directoraten (Advies en Retail) en het directoraat Bedrijfsmanagement. Binnen elk directoraat is een business controller en een assistent controller aangesteld. De business controllers werden vanaf de fusie direct aangestuurd door de directeur bedrijfsmanagement, waarbij de directeur bedrijfsmanagement zijn visie op besturing in de organisatie inbracht. Er is uitdrukkelijk voor gekozen om geen manager control aan te stellen om te vermijden dat de business controller te ver van het strategische niveau gepositioneerd werd. De procesinrichting en procescontrole waren belegd in de (afzonderlijke) afdeling Procesmanagement. In mei 2009 is de gewenste rol en functie van de business controller bij de organisatie verder uitgewerkt. De gewenste rol en functie zijn vastgelegd door de business controllers in de 'Visie op Control', die is onderschreven door de directie. In het opgestelde governance-model is de directie zowel verantwoordelijk voor het besturen van de organisatie als voor een effectieve en efficiënte uitvoering van het beleid in de dagelijkse praktijk. De primaire taak van de Raad van Commissarissen is om vanuit een breed perspectief, onafhankelijk en kritisch toe te zien op het beleid van de directie en op de algemene gang van zaken bij de organisatie. Verder ziet de Raad er mede op toe dat

de directie op een evenwichtige wijze rekening houdt met de belangen van alle bij de financiële dienstverlener betrokken stakeholders.

### 3.3 Ontwikkeling van de controllerfunctie

De ontwikkeling van de functie van de businesscontroller is middels vier belangrijke bewegingen te beschrijven. Deze bewegingen worden gepresenteerd in tabel 1 en vervolgens toegelicht.

**Tabel 1** Overzicht belangrijke bewegingen

Beweging	Korte omschrijving	Invloed op rol en functie controller
Inrichten formele kaders	Beschrijven beleid, functies, organisatie	Basis gelegd
Bouw management-informatiesysteem	Bij elkaar brengen informatie in integraal sturingsstelsel	Integraliteit en samenhang in sturing
Opzet rapportagestructuur	Opzet en inhoud rapportages, verantwoordelijkheid in de lijn	Rapportage door verantwoordelijke
Strategische planning	Jaarlijks herijken strategische koers in jaarplannen en begroting	Ontwikkeling rol controller

Het inrichten van de formele kaders, onder meer gebaseerd op de richtlijnen van De Nederlandsche Bank, is na de fusie een eerste belangrijke stap geweest bij het ontwikkelen van de controllerfunctie. Voorbeelden hiervan waren het opstellen van de vereiste beleidsstukken, controleplanning, rapportages en functiebeschrijvingen. In eerste instantie is hierbij het definiëren van beleid als vertrekpunt genomen. In tweede instantie werd de nadruk op de kwaliteit gelegd.

Een tweede belangrijke beweging (juni 2007) vormde de bouw van een schil rondom het managementinformatiesysteem. De beschikbare informatiesystemen waren tamelijk partieel opgezet met een sterke nadruk op bepaalde producten of aspecten (zoals risico). Middels de nieuw gebouwde schil kon de beschikbare informatie verder geïntegreerd worden. De samenhang tussen de aspecten commercie, efficiency en risico, evenals de aansluiting tussen de verschillende niveaus in de organisatie is gerealiseerd. In eerste instantie was de betrokkenheid van het management bij het managementinformatiesysteem gering. Sturing binnen de organisatie vond nog steeds plaats op basis van partiële informatievoorziening. Daarbij overzagen ook de business controllers de impact niet. Wel was de basis gelegd voor de sturing. De adoptie door het management kwam pas later.

Vanaf het moment van de fusie (derde beweging) is gewerkt aan het inrichten van de uiteenlopende rapportagevormen. Elk kwartaal stelde (en stelt) de directie een verslag op ter verantwoording aan de Raad van Commissarissen waarbij gaandeweg de rapportage gebaseerd werd op



het informatiesysteem. Belangrijk uitgangspunt hierbij is dat er door directie en management wordt gerapporteerd en niet door de business controller.

Een vierde ontwikkelstap betrof het proces van strategische planning. Enerzijds heeft deze top-down plaatsgevonden middels het formuleren van de strategische doelen door de directie. Tegelijkertijd heeft een bottom-up proces plaatsgevonden middels de accountmanagers. De uitwerking in de deel- en afdelingsplannen hield echter geen gelijke tred met de strategische visie zoals verwoord door de directie. Tijdlijnen werden niet gehaald, er was geen aansluiting tussen de top-down- en bottom-up-benadering, en tussen de uiteenlopende afdelingsplannen bestond een grote mate van discrepantie. In de daaropvolgende jaren is dit proces echter langzaam maar zeker verbeterd waarbij gebruik gemaakt is van het INK-model.<sup>1</sup> Hieruit bleek eind 2009 dat de organisatie toe was aan een meer externe oriëntatie, gericht op klant en markt. Eind 2010 is een nieuwe strategische koers bepaald waarin de focus en de beleving van de klant centraal staat. Het proces van strategische planning dat in eerste instantie werd begeleid door een extern adviesbureau, wordt sinds 2011 volledig begeleid door de business controllers, waarbij het extern adviesbureau nog slechts een adviserende rol heeft.

### 3.4 Interventies in de tijd

Ondanks het hiervoor geschetste ontwikkelingsproces heeft de ontwikkeling van de rol en functie van de controller niet altijd plaatsgevonden zoals voorzien. In de periode na de fusie heeft een aantal interventies plaatsgevonden.

**Tabel 2** Overzicht belangrijke interventies

Interventie	Korte omschrijving	Invloed op rol en functie controller
Achterstand in procescontroles (mei 2007)	Controleplanning niet gehaald	Betrokkenheid management
Samenvoegen control en procesmanagement (2008)	Integrale ondersteuning business controllers, gericht op stakeholders	Integrale inrichting
Externe scan (jan. 2008)	Knelpunten ontwikkeling organisatie zichtbaar	Sparring directie en business controller

In mei 2007 is een interventie geïnitieerd door de directeur Bedrijfsmanagement vanwege een achterstand in het uitvoeren van procescontroles. Hierdoor ontbrak het inzicht in de kwaliteit van de organisatie en de omissies daarin. In de maanden daarna is een inhaalslag gemaakt om de achterstand weg te werken. Daarnaast is middels externe coaching gewerkt aan de kwaliteit van de controles. In dit kader zijn noodmaatregelen getroffen waarbij het management gevraagd werd om te helpen de achterstanden weg te werken. Het ging hierbij niet zozeer om een formele check (zijn alle formulieren aanwezig), maar meer om de materiële kwaliteit: wat is de kwaliteit van het

advies, is de klantbehoefte goed geïnventariseerd, zijn alle risico's meegenomen, is duidelijk vastgelegd en gecommuniceerd naar de klant wat het advies is en welke keuzes de klant vervolgens heeft gemaakt. Wat als noodmaatregel ontstond, leidde echter tot directe betrokkenheid van het management in de bewaking van de kwaliteit. Controles werden besproken met medewerkers en in afdelingsoverleg. Uit de gerealiseerde bijsturing bleek dat de kwaliteitsbewaking door het management, vanuit de lijn, een belangrijke factor was voor het succes van de bijsturing.

Een tweede interventie betrof de structuur van de afdeling die in 2008 werd aangepast. Aanleiding was de tamelijk moeizaam verloopende afstemming tussen de afdelingen Control en Procesmanagement. Control was georganiseerd op basis van haar interne klanten, de afdeling procesmanagement was vooral georganiseerd op basis van specialisme en product. In 2008 zijn deze afdelingen samengevoegd en is er per directoraat een driehoek gevormd met aan de top de business controller, ondersteund door een financieel controller en één of twee risico- en procescontrollers.

Een derde interventie betrof de uit te voeren audits. In januari 2008 heeft de directie een extern bureau verzocht om een scan te maken van de (kwaliteit van de) organisatie. Conclusie was dat de directie nog onvoldoende zicht had op de kwaliteit van de organisatie. In het verlengde hiervan werd geconstateerd dat de afdeling Control, en daarmee de business controller, nog niet in staat was om de directie hierover te informeren en een spiegel voor te houden. Zo werden uit te voeren themaonderzoeken (audits) niet of te laat door de business controllers opgeleverd. De consequentie van de uitgevoerde scan was tweeledig: allereerst werd de achterstand in het uitvoeren van themaonderzoeken weggewerkt. Daarnaast werd uitgesproken dat meer energie gestoken diende te worden in het overleg en de sparring tussen directie en de business controllers. Een eerste externe audit uitgevoerd in maart 2008 liet zien dat de organisatie een belangrijke stap had gezet. Directie, management en business controllers waren in staat om over de organisatie heen te kijken en knelpunten te signaleren. Daarbij werd geconstateerd dat er tussen Directie en Control een gedeelde zienswijze bestond ten aanzien van de stand van zaken binnen de organisatie.

## 4 Analyse

Uit de casestudie blijkt dat de taak en rol van de business controller en daarmee zijn invloed op het primaire proces in de loop der tijd steeds meer invulling krijgt. Geconcludeerd kan worden dat het stadium van strategische planning is bereikt. Het planningsproces is daarvan een treffend voorbeeld. De business controller begeleidt het proces van strategiebepaling en de doorvertaling daarvan naar plannen en budgetten. De organisatie heeft de ambitie de rol van de business controller verder te ontwikkelen naar de invulling, zoals gedefinieerd door Strikwerda (2009). De

**Tabel 3** Overzicht relevante stakeholders

Stakeholder	Type stakeholder
Controller	dependent
Directie	dominant/definitive
Management	dependent
Directeur Bedrijfsmanagement	dependent (later dominant met directie)
Raad van Commissarissen	dormant
Medewerkers	dormant
Extern adviesbureau	discretionary
Externe accountant	discretionary
Landelijke organisatie	discretionary

opgestelde en door de directie geaccordeerde 'Visie op Control' onderschrijft dat.

Kijkend naar het gedrag van stakeholders wordt duidelijk dat de directie een belangrijke rol heeft gespeeld in de ontwikkeling van de rol van business controller. Volgens de criteria van de salience-theorie is de directie op organisatieniveau de dominante coalitie die zowel over de legitimiteit als de macht beschikt om veranderingen in de rol van business controller te bewerkstelligen. De macht van de directie is formeel vastgelegd door onder meer de inschrijving als directeur-bestuurder in de het register van de Kamer van Koophandel en de vastlegging van de bevoegdheden in de statuten. De legitimiteit van de directie werd vergroot door aanwezige kennis en ervaring, maar vooral ook door het optreden in de organisatie en het tonen van leiderschap. Naar de definitie van de salience-theorie is de directie de dominante of definitieve stakeholder en de business controller een dependent stakeholder. De Raad van Commissarissen kan in deze casus als dormant stakeholder getypeerd worden. Deze stakeholder heeft de macht in te grijpen, echter door tijdig ingrijpen van de directie en goede auditresultaten was er geen urgente claim. Ook medewerkers kunnen gezien worden als dormant stakeholder. Medewerkers hebben de mogelijkheid invloed uit te oefenen door zich te organiseren, bijvoorbeeld in de Ondernemingsraad. In deze casus was daar geen aanleiding toe. Deze dormant stakeholders hebben daarmee geen directe invloed gehad op de ontwikkeling van de rol en functie van de business controller. Het externe adviesbureau en de accountant traden op als discretionary stakeholders. Zij hadden vanuit kennis en expertise wel de legitimiteit om invloed uit te oefenen en de directie luisterde naar hun bevindingen en aanbevelingen. Zij waren echter niet in de positie om zelfstandig de andere stakeholders hun wil op te leggen. De landelijke organisatie is tevens discretionary stakeholder. In de ontwikkeling van de rol en functie van de business controller is zij wel richtinggevend. Zij kon een bepaalde taakinvolving echter niet afdwingen.

Vanuit een stakeholdersperspectief bezien, is de invloed van business controllers met name gebaseerd op de attributen legitimiteit en urgentie. De business controller kan, hoewel hij als dependent stakeholder afhankelijk is van de 'macht' van andere stakeholders, wel zijn invloed vergroten door zijn legitimiteit te vergroten. Uit de casestudie blijkt een aantal factoren van belang die de legitimiteit vergroten.

1. Het niveau van de businesscontroller. Strikwerda (2009) stelt dat de business controller een academische studie bedrijfskunde of bedrijfseconomie dient te hebben afgerond, aangevuld met een postdoctoraalstudie management control en moet beschikken over werkervaring als controller (AO/IC, budgetteren, rapporteren). Deze voorwaarde werd overgenomen in de opgestelde 'Visie op Control' en is inmiddels ingevuld. Het is daarbij van belang dat de business controller over de juiste competenties beschikt om zijn invloed te kunnen aanwenden en door anderen geaccepteerd te worden.
2. De positie van de businesscontrollers in de organisatie. Door de directe aansturing van de directeur Bedrijfsmanagement krijgen de business controllers directe input over wat er zich op strategisch gebied afspeelt. Hierdoor wordt de informatieasymmetrie tussen directie en business controller beperkt. Daarnaast is er continu overleg over strategie en de besturing van de organisatie en inrichting van de controllersfunctie. De informatievoorziening en visievorming vergroten de bijdrage en daarmee de legitimiteit in de sparring met de overige directieën.
3. Inrichten controllersfunctie. De business controller wordt ondersteund door financial en procescontrollers. Zij zijn gezamenlijk gericht op één onderdeel in de organisatie. Hun primaire taak is management accounting, management control, administratieve organisatie en interne controle. Door deze ondersteuning wordt het voor de business controller mogelijk om zich toe te leggen op de meerwaarde van business control: de controllability in bedrijfseconomische zin door veranderingen in het economisch en winstmodel van de organisatie te toetsen of te initiëren. Door het samenbrengen van verschillende kennisgebieden wordt kennisdeling en het verwerven van nieuw inzicht gestimuleerd. Deze beweging wordt expliciet gemaakt in de Visie op Control, gebaseerd op de definitie van de business controller door Strikwerda. Deze visie wordt door de directie onderschreven.

Voor de analyse van de interactie tussen de betrokken stakeholders bieden de interventiemomenten interessante aanknopingspunten. Een nauwgezette analyse van het casemateriaal leert dat er zich een aantal interventiemomenten hebben voorgedaan die cruciaal zijn gebleken in de ontwikkeling van de controllersfunctie. Adequaat optreden van de business controller op deze momenten was daarbij van groot belang.

Cruciaal in de ontwikkeling van de rol van business controller is dat de directie de inbreng van een (kritische) sparringpartner accepteert en de toegevoegde waarde daarvan inzielt. Anders verwoord: dat de directie legitimiteit toekent aan de business controller. In de casestudie wordt dit belang onderkend, met name tijdens de interventiemomenten. In die acceptatie heeft de directeur Bedrijfsmanagement een belangrijke rol gespeeld. Bij de start van zijn werkzaamheden, direct na de fusie, was hij een dependente stakeholder en was er sprake van een sterke legitimiteit, gebaseerd op brede bestuurlijke ervaring en theoretische kennis. De directeur bracht zijn visie op besturen in de organisatie: eerst bij de business controllers en directie. Voor de acceptatie hiervan was hij afhankelijk van beide. De business controllers zouden zijn visie moeten doorgronden en accepteren, zodat zij de visie gingen vertalen naar de eigen aandachtsgebieden. Dit gold ook voor de directie, zodat zij deze visie gingen ondersteunen en uitdragen. Urgentiebesef was in eerste instantie niet aanwezig. Deze kwam pas later door de interventiemomenten. Een van de cruciale momenten hiervoor was de bedrijfs-scan die is uitgevoerd door een extern bureau. Dit leidde tot urgentiebesef bij de directie. De directie zag het belang in van de kwaliteit van de organisatie en de toegevoegde waarde daarbij van de business controller. De directeuren gingen het management bevragen conform de gedachte achter het managementinformatiesysteem. Tegelijkertijd werd expliciet de verwachting uitgesproken dat de business controller zijn rol als sparringpartner kon invullen. Daarbij kwam de directie tot een eenduidige visie op de vereiste maatregelen en de wijze van sturing.

Kijkend naar de interventiemomenten is in de tijd een duidelijk patroon waarneembaar met betrekking tot de interactie tussen de diverse stakeholders. De aanleiding voor de interventies was gelegen in het feit dat een bepaald aspect niet goed verliep. Zo waren controles kwalitatief en kwantitatief ontoereikend. Hierdoor ontstond een gevoel van urgentie en werd de directie er zich van bewust dat bijsturing noodzakelijk was. Daarmee nam het belang van de controlfunctie toe en werd van de business controller een kwaliteitsslag verwacht. In de onderzochte organisatie werd de kwaliteitsslag gerealiseerd en erkend door de externe auditor waardoor de business controller meer legitimiteit kreeg. Deze vergroting van de legitimiteit heeft er toe geleid dat het belang dat de directeuren hechtten aan de rol van de business controller als sparringpartner groter werd. Deze legitimiteit ontwikkelde zich vervolgens verder middels het formaliseren van afspraken wat een vergroting van de macht van de business controller bewerkstelligde. Een voorbeeld hiervan is het besluit van de directie om beleidsnotities altijd voor behandeling in het directieoverleg door de business controller te laten toetsen.

De relatie tussen het definiëren van de taken en de rol van de business controller en het gedrag van stakeholders blijkt een reciproke te zijn. De definitie van taken en rol

bij de start geven een referentiekader voor de invulling hiervan. Op momenten van urgentie wordt hieraan gerefeerd: wat mag van een business controller verwacht worden. Anderzijds ontwikkelt de invulling van de taak en rol van business controller zich door de interactie met de directie, vooral op de interventiemomenten. Dit heeft na twee jaar geleid tot een herdefinitie van de taken en rol van de business controller in de vernieuwde 'Visie op Control'.

## 5 Conclusie en afsluiting

In de casestudie is, zoals verwacht mag worden op basis van de literatuurstudie, sprake van een verbreding van de rol en taak van de controller. De introductie van de functie van business controller direct na de fusie is een voorbeeld daarvan. De invulling van deze rol en functie ontwikkelde zich in de tijd. In dit artikel is in het bijzonder de invloed van stakeholders op de ontwikkeling van de rol en functie van de controller onderzocht.

Belangrijkste les die uit de casestudie getrokken kan worden is misschien wel dat de rol en functie van business controller niet uitsluitend en alleen een inhoudelijk, eenmalig organisatieontwerp-vraagstuk is maar vooral ook een sociaal geconstrueerd ontwikkelproces waarbij elementen als macht, urgentie en legitimiteit bewust dan wel onbewust een belangrijke rol spelen. Het is daarbij van belang voor de business controller om te onderscheiden wat zijn positie als stakeholder is en over welke attributen hij beschikt. Door zich verder te ontwikkelen in kennis en competenties kan de business controller zijn legitimiteit vergroten. De wijze waarop de controlfunctie is georganiseerd kan bijdragen aan de legitimiteit en acceptatie van de business controller in de organisatie. Door vervolgens momenten van urgentie aan te grijpen kan de business controller zijn invloed vergroten. Binnen de onderzochte organisatie is de keuze in 2007 voor het concept business control de start geweest voor een ontwikkeling naar de invulling van de rol en functie van de business controller. Deze ontwikkeling werd enerzijds gerealiseerd door, vanuit visie op besturing van de organisatie, de inhoud van de controllerfunctie verder vorm te geven. Door adequaat optreden tijdens de interventiemomenten werd de gedragenheid voor de wijze van besturing vergroot. Tegelijkertijd kon de business controller zijn invloed verder vergroten. Belangrijk om te constateren is dat het concept van business control werd aangepast, op basis van de theorie van Strikwerda (2009), om een verdere ontwikkeling mogelijk te maken.

Voor een stevige verankering van de rol van de business controller is de verhouding tot de dominante coalitie van cruciaal belang. Zo dient de vraag gesteld te worden of er sprake is van een uniform gedragen visie op sturing in de organisatie. Daarnaast lijkt het noodzakelijk dat de business controller een sponsor of vertegenwoordiger binnen de dominante coalitie heeft, voor het geval hij daar zelf geen deel van uitmaakt. Tot slot is de vraag relevant of de



directie een kritische inbreng van de business controller accepteert.

De geldigheidswaarde van bovenstaande bevindingen wordt sterk beïnvloed door het feit dat deze gebaseerd zijn op één exploratieve casestudie. De onderzoeksresultaten geven geen aanleiding tot het aanpassen van het gehanteerde theoretisch model. Wel is nader onderzoek noodzakelijk om de onderzoeksresultaten verder te onderbouwen en te kunnen generaliseren. Belangrijk hierin is nader onderzoek te doen naar de factoren die leiden tot macht, legitimiteit en urgentie. Ook is nader onderzoek gewenst naar de interactie tussen stakeholders en het effect op de rol en taak van de business controller. Dit is te realiseren door meervoudige casestudies in verschillende organisaties uit te voeren. Nader onderzoek hoeft zich overigens niet te beperken tot de functie van business controller of de financiële sector. Middels het gepresenteerde onderzoeksraamwerk kan ook de ontwikkeling van andere functies, zoals die van compliance officer, in relatie tot gedrag van stakeholders onderzocht worden. Hiermee is het mogelijk de onderzoeksconclusies te generaliseren en de theorievorming over de invloed van stakeholders op de rol en taak van een functie te versterken.

In het verlengde hiervan wordt nog opgemerkt dat de ontwikkeling tot de rol van de business controller in de onderzochte case nog niet is voltooid. De casestudie richt zich op de periode 2007 tot en met 2010. Vervolgonderzoek kan aantonen hoe de rol van de business controller zich in deze casus verder heeft ontwikkeld en wat het effect is op de resultaten en de ontwikkeling van de organisatie als geheel. Ook is in bovenstaande casestudie de invloed van de visie op besturing binnen de betrokken organisatie niet inhoudelijk onderzocht. De invloed van deze visie op de interactie tussen stakeholders en de effecten hiervan op de rol en functie van businesscontroller lijkt eveneens van belang om verder te onderzoeken. Uiteindelijk kunnen de hierdoor verkregen inzichten bijdragen aan een effectieve en efficiëntere inrichting van financiële dienstverleners. ■

Drs. G.D. Getkate heeft bedrijfskunde gestudeerd aan de Rijksuniversiteit Groningen en is werkzaam als business controller bij een financiële instelling. Prof. dr. J. de Vries is verbonden als hoogleraar Operations Management en programmadirecteur BSc Bedrijfskunde aan de Faculteit Economie en Bedrijfskunde van de Rijksuniversiteit Groningen.

## Noten

- Het INK-managementmodel is een managementmodel en is bedoeld voor organisaties om een zelfevaluatie uit te voeren. Hiermee kan de volwassenheid van de organisatie worden bepaald en kunnen verbeterpunten worden geïdentificeerd. ([www.ink.nl](http://www.ink.nl))

## Literatuur

- Adviescommissie Toekomst Banken, onder voorzitterschap van C. Maas (2009), *Naar herstel van vertrouwen*, Nederlandse Vereniging van Banken; zie: [http://www.nvb.nl/publicaties/090407-web\\_rapport-adviescommissie\\_toekomst\\_banken\\_def.pdf](http://www.nvb.nl/publicaties/090407-web_rapport-adviescommissie_toekomst_banken_def.pdf).
- Albu, C.N., N. Albu, R. Faff en A.C. Hodgson (2008), The changing role of accountants in a transition economy: evidence from Romania, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, vol. 1, no. 10, pp. 5-22; zie <http://oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/1020081/5.pdf>.
- Bont, A. de (2009), De ontwikkeling van de rol van controller, de invloed van corporate governance, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 83, no. 12, pp. 436-443.
- Boonstra, A. (2006), Interpreting an ERP implementation project from a stakeholder perspective, *International Journal of Project Management*, vol. 24, pp. 38-52.
- Bragg, S.M. (2009), *Controllership: the work of the management accountant*, achtste editie Hoboken, NJ: John Wiley and Sons.
- Byrne, S. en B. Pierce (2007), Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants, *European Accounting Review*, vol. 16, no. 3, pp. 469-498.
- Colton, S.D. (2001), The changing role of the controller, *Journal of Cost Management*, vol. 15, no. 5, pp. 5-10.
- Graham, A., I. Toon en S. Davey (2008), The developing role of the financial controller, *British Accounting Association: South East Conference*, September 2008, Oxford Brookes University.
- Loon, P.J.J.M. van (1994), Dynamiek in de financieel-economische functie, in: G.J. van Helden, J.C.E. van Kollenburg, P.J.J.M. van Loon (redactie), *Financiële aspecten van non-profit management* (pp. 21-43), Alphen aan den Rijn: Samson.
- Loon, P.J.J.M. van (1995), Financieel en economisch management: een proeve van beschrijving, advisering en onderzoek, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 69, no. 9, pp. 496-508.
- Mitchell, R.K. en B. Agle (1997), Towards a theory of stakeholder identification and salience, *Academic Management Review*, vol. 22, no. 4, pp. 853-887.
- Riedijk, F.; S. Tillema en E. Moen (2002), De ontwikkeling van de controller in Nederland, een verkenning van de praktijk, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 76, no. 7/8, pp. 337-347.
- Rouwelaar, J.A. ten (2007), Politieagent of juist betrokken businesspartner, controller involvement in management, *Tijdschrift Controlling*, no. 9, pp. 32-35.
- Sathe, V. (1982), Controller involvement in management, Prentice Hall.
- Sathe, V. (1983), The controllers role in management, *Organization Dynamics*, vol. 11, no. 3, pp. 31-48.
- Strikwerda, J. (2009), Rol, taken en plaats van de business controller, *Holland Management Review*, no. 123, pp. 35-46.
- Yin, R.K. (2008), *Case Study Research, Design and Methods*, vierde editie, Londen: Sage.
- Zoni, L. en K.A. Merchant (2007), Controller involvement in management: an empirical study in large Italian corporations, *Journal of Accounting & Organizational Change*, vol. 3, no. 1, pp. 29-43.